



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 21. Juli 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch Finanzanwalt, vom 10. Juli 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungserwerberin) hat anlässlich der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 die Berücksichtigung von Kosten für Kinderbetreuung im Betrag von 3.780 € als außergewöhnliche Belastung beantragt. Die Bw. hat einen Sohn, A, geboren am 111, der im Streitjahr den Kindergarten der B in C besucht. Die Bw. lebt in einer Partnerschaft. Der Wohnsitz der Bw. und ihrer Familie befindet sich in D.

Das Finanzamt hat im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 (Ausfertigungsdatum 10. Juli 2006) die Beaufsichtigungskosten (Kindergarten) nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, derartige Belastungen könnten nur dann berücksichtigt werden, wenn eine alleinstehende Person mit Kind einer Berufstätigkeit nachgehen müsste, weil sie für sich keine ausreichende Unterhaltsleistung erhalte und ein zwangsläufiges Erfordernis einer Kinderbetreuung bestehe. Diese Voraussetzungen würden im Streitfall nicht zutreffen.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung vom 21. Juli 2006 wurde ausgeführt, die Bw. erhalte keine ausreichenden Unterhaltsleistungen, sie sei gezwungen

ganztägig arbeiten zu gehen. Ihr Lebensgefährte sei Student der U, der den ganzen Tag auf der Uni beschäftigt sei. Zudem sei er das ganze Jahr geringfügig beschäftigt. In den Sommerferien sei er ganztägig berufstätig. Mit seinem Einkommen könnten die Unterhaltskosten für die ganze Familie mit Sicherheit nicht abgedeckt werden. Der Kindesvater könne durch sein Studium den Betreuungsaufgaben nicht nachkommen, weshalb die Bw. gezwungen sei, ihren Sohn in einer Kinderbetreuungseinrichtung unterzubringen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Juli 2006 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die Berufungsvorentscheidung enthält nachstehende Begründung:

*"Die Kosten für die Kinderbetreuung eines Kindes während der Zeit, innerhalb der auch die Mutter einem Beruf nachgeht, ist nicht betrieblich oder beruflich sondern durch den Wunsch der Mutter veranlasst, berufstätig zu sein. Die im Gesetz ganz allgemein verankerte Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kleinkindes bringt in jedem Fall Belastungen mit sich, die nicht als außergewöhnlich sondern als geradezu gewöhnlich, dh diese Belastungen treffen unter den gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen. Die Belastung wird auch keineswegs dadurch zur "außergewöhnlichen", dass sie im konkreten Fall nicht durch die berufliche Einschränkung eines der Elternteile, sondern durch Bezahlung einer Kinderbetreuung bewältigt wird, wenn dieser Weg nach den bestehenden Familienerwerbsverhältnissen der leichter gangbare und wirtschaftlich vorteilhaftere ist (vgl. dazu VwGH-Erk.v.13.12.1995, ZI 93/13/0272)."*

Im rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 16. August 2006 wurde noch auf Randziffer 898 der Einkommensteuerrichtlinien verwiesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Nach § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst dem Steuerpflichtigen eine Belastung zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Gemäß § 37 Abs. 7 EStG 1988 folgt für Unterhaltsleistungen folgendes:

*"3. Unterhaltsleistungen für ein Kind sind durch die Familienbeihilfe sowie gegebenenfalls den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a und c abgegolten, und zwar auch dann, wenn*

*nicht der Steuerpflichtige selbst, sondern sein mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebender (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3) Anspruch auf diese Beträge hat.*

*4. Darüber hinaus sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt (Abs. 4) auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen".*

Kosten für die Beaufsichtigung eines Kindes in einem Kindergarten oder durch eine Tagesmutter sind regelmäßig keine außergewöhnliche Belastung (vgl. VwGH vom 13.12.1995, 93/13/0272). In ständiger Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass die im Familienrecht ganz allgemein verankerte Verpflichtung der Eltern zur Beaufsichtigung ihres Kleinkindes für dieselben in jedem Fall Belastungen mit sich bringt, die keinesfalls außergewöhnliche, sondern im Gegenteil der gerade typische Fall einer "gewöhnlichen", d.h. unter gleichen Umständen alle Steuerpflichtigen treffende Belastung sind.

Die Aufwendungen können dann als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, wenn allgemein die Voraussetzungen für eine als außergewöhnliche Belastung anzuerkennende Kinderbetreuung vorliegen.

Im Familienhaushalt ist die Beschäftigung einer Haushaltshilfe dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigungsfähig, wenn eine Ehegatte aufgrund der sonstigen Gefährdung des Unterhalts gezwungen gewesen ist, einer Erwerbstätigkeit nachzugehen und der andere Ehegatte ebenfalls nicht in der Lage ist, die Betreuung der Kinder und Führung des Haushalts zu übernehmen ( vgl. 19.9.1989, 89/14/0023). Eine Abzugsfähigkeit kommt demnach dann in Betracht, wenn beide Ehegatten wegen Gefährdung des Unterhalts zur Erwerbstätigkeit genötigt sind (vgl. 10.9.1987, 97/13/0086) oder der nicht berufstätige Gatte Haushaltsführung bzw. Kinderbetreuung aus gesundheitlichen Gründen nicht nachkommen kann (vgl. Doralt, Einkommensteuer, Kommentar, §. Auflage, Anm. 78 Stichwort "Haushaltshilfe" und die dort angeführte Judikatur),

Diese von Lehre und Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze wurden auch in die Lohnsteuerrichtlinien übernommen. Die LStR 1999 führen in Rz 901 unter der Überschrift "Kindergartenkosten" aus, dass solche dann als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, wenn allgemein die Voraussetzung für eine solche als außergewöhnliche Belastung anzuerkennende Kinderbetreuung (siehe Hausgehilfin bei Ehegatten", Rz 897 und "Hausgehilfin bei alleinstehenden Personen", Rz 898f) gegeben sind. Dies würde nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen bei Ehegatten unter anderem dann zutreffen, wenn beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen (LStR 1999 Rz 897 Hinweis auf VwGH vom 10.9.1987, 87/13/0086 und

VwGH vom 2.8.1995, 94/13/0207). Insoweit die Bw. auf Rz 989 verweist, ist für sie nichts gewonnen, weil darin die Beschäftigung einer Haushaltsgehilfin bei alleinstehenden Personen geregelt wird.

Das in den Lohnsteuerrichtlinien zitierte Erkenntnis des VwGH vom 10.9.1987, 87/13/0086 ist zum EStG 1972 ergangen. Im Geltungsbereich dieser Norm existierte die einschränkende Bestimmung im Hinblick auf Unterhaltsleistungen für Kinder in dieser Form (§ 34 Abs. 7 EStG 1988) noch nicht.

Was das Erkenntnis des VwGH vom 2.8.1995, 94/13/0207 anbelangt, lag diesem kein mit dem Berufungsfall vergleichbarer Sachverhalt zugrunde. Im zitierten Erkenntnis hat der verwitwete Beschwerdeführer eine Haushaltsgehilfin in seinem Haushalt in W. beschäftigt, in dem er zusammen mit seinen beiden in Ausbildung befindlichen Kindern (22-jähriger Sohn, 17-jährige Tochter) lebte. Dem Erkenntnis ist jedoch nicht zu abzuleiten, dass Kindergartenkosten dann als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig sein sollten, wenn beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen.

In diesem abweisenden Erkenntnis wurde vielmehr schon die Zwangsläufigkeit der Betreuung von - allerdings schon wesentlich älteren - Kindern verneint. Der Verwaltungsgerichtshof sieht die Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit einer Haushaltshilfe zum Beispiel dann als gegeben an, wenn sich der Steuerpflichtige selbst dieser Aufwendung aus tatsächlichen Gründen (insbesondere seiner Krankheit) nicht entziehen kann. Die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten, wozu auch ohne Zweifel auch die Kosten eines Kindergartens zählen, sei danach unter Beachtung des (1990 noch anderslautenden) § 34 Abs. 7 EStG 1988 zusätzlich nur dann zulässig, wenn diese Kinder z.B. wegen Alter oder Krankheit betreuungsbedürftig wären.

Dass der Lebengefährte der Bw. ohne Gefährdung seiner Gesundheit nicht den Haushalt führen und das Kind betreuen konnte, wurde aber nicht einmal behauptet. Ebenso wenig wurde ausgeführt, dass das Kind wegen Krankheit betreuungsbedürftig gewesen sei.

Im Streitfall wurde lediglich behauptet, der Lebengefährte der Bw. hätte wegen seines Studiums der Kinderbetreuung bzw. Haushaltungsführung nicht nachkommen können. Hierzu ist zu bemerken, dass der Lebensgefährte der Bw. am 2222 und sein Sohn A am 111 geboren ist. A.B., der Lebensgefährte der Bw., war zum Zeitpunkt der Geburt seines Sohnes 24 Jahre alt. Nach den Ausführungen der Bw. in der Eingabe vom 10. Februar 2007 hat sich ihr Lebensgefährte im Jahr 2000 noch in RW bei seinen Eltern befunden und dort die Schule für Erwachsene beendet. Die Bw. hat im Jahr 2000 hingegen allein in C in einer Mietwohnung gelebt. Mietzinsbeihilfe wurde ihr nicht gewährt. Im Jahr 2002 ist die Bw. mit ihrem Lebensgefährten nach D gezogen, weil dieser in C sein Studium begonnen hat. In D wurde

zudem eine kostengünstige und größere Wohnung bezogen. Der Lebensgefährte der Bw. war im Streitjahr und auch in den Vorjahren bei der Firma RT das ganze Jahr über geringfügig beschäftigt. Zudem war er in den Sommermonaten (zumeist im Juli und August) bei der IG angestellt. Aus diesen Tätigkeiten hat der Lebensgefährte der Bw. im Berufungsjahr netto 3.867,76 € + 2.576,23 € (insgesamt netto 6.443,99 €) erzielt.

Der Aufforderung des unabhängigen Finanzsenates (vgl. Vorhalt vom 22. Jänner 2007) detailliert darzulegen, aus welchen Gründen die Kinderbetreuung nicht durch ihren Lebensgefährten wahrgenommen wurde, ist nur mit sehr allgemein gehaltenen Behauptungen entsprochen worden. In Beantwortung des Vorhaltes wurde in der Eingabe vom 10. Februar 2007 ausgeführt, der Lebensgefährte der Bw. habe sich im Jahr 2005 am Ende des 2. Studienabschnittes befunden. Ein Studium erfordere jedoch im 2. und 3. Abschnitt überwiegend den dementsprechenden Zeitaufwand. Lernpensum, Praktika, TR, Vorlesungen, Pflichtvorlesungen, Kurse, freiwillige Arbeit an der T. Diese Zeiten seien so unterschiedlich, dass sie wie eine Vollzeitbeschäftigung anzusehen seien. Wäre ihr Sohn in einem Halbtagskindergarten gewesen, hätte ihr Lebensgefährte keine Zeit für Vorlesungen und Prüfungen gehabt, abgesehen davon, dass er von seiner Arbeitsstelle flexibel und teilweise auf Abruf eingesetzt werde (es könne sein, dass er statt 2 Stunden/Tag nur 2 halbe Tage arbeiten müsse).

Diese Ausführungen vermögen nicht zu überzeugen. Dass das Studium von der zeitlichen Lagerung eines Arbeitstages mit einer Vollzeitbeschäftigung vergleichbar ist, hält der unabhängige Finanzsenat für nicht glaubhaft. Zutreffend ist, dass das Studium zeitintensiv ist, die Studenten eine erforderliche Anzahl von Praktika und Vorlesungen besuchen und auch TR1 ablegen müssen. Allein das Aufzählen derartiger Umstände vermag jedoch nicht auszuzeigen, dass der Bw. aufgrund einer Vielzahl von täglichen Pflichtveranstaltungen im Streitjahr gehindert war, die Betreuung seines Sohnes zu übernehmen. Hinzu kommt noch, dass der Lebensgefährte bei der Firma RT ganzjährig beschäftigt war, wobei er dieser Firma teilweise sogar auf Abruf zur Verfügung stehen musste. Diese Ausführungen verdeutlichen nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates aber, dass das Studium des Bw. vom zeitlichen Ablauf eines Tages nicht mit einer Vollzeitbeschäftigung (mit einer 8-stündigen Normalarbeitszeit) vergleichbar ist. Wäre der Lebensgefährte tatsächlich mit Vorlesungen, Praktika, Kursen, externer Weiterbildung, freiwilliger Arbeit an der Uni – wie behauptet – eingedeckt gewesen, wäre für eine ganzjährig geringfügige Beschäftigung mit flexiblen Arbeitszeiten (bis hin zur Arbeitsleistung auf Abruf) nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates kein Platz gewesen. Dass der Besuch eines Halbtagskindergartens des Sohnes der Bw. bzw. die Betreuung durch ihren Lebensgefährten nicht möglich gewesen wäre, entspricht auch nicht der Lebenserfahrung. Das Gleiche gilt für die Behauptung, der Besuch

eines Halbtageskinderkartens durch ihren Sohn hätte dazu geführt, dass ihr Lebensgefährte am Vormittag keine Vorlesungen besuchen, keine Prüfungen absolvieren und auch keine Vorlesungen am Nachmittag aufsuchen hätte können. Es gibt nämlich in Österreich eine nicht unerhebliche Anzahl von Studentinnen mit Kindern gibt, die die Kinderbetreuung sehr wohl mit dem jeweiligen Studium verbinden können.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Bw. nicht glaubhaft gemacht hat, dass ihr Lebensgefährte der Aufgabe seinen Sohn zu betreuen im Streitjahr 2005 nicht nachkommen konnte.

Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates haben im Streitfall auch nicht beide Ehegatten aus Gründen einer sonstigen Existenzgefährdung der Familie zum Unterhalt beitragen müssen. Die Bw. hat im Streitjahr 2005 über ein Nettojahreseinkommen von 23.676,12 € verfügt. Hinzukommt noch, dass wie bereits ausgeführt, Unterhaltsleistungen für ein Kind grundsätzlich durch die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a EStG abgegolten werden. Dass für das Kind der Bw. auf solche Transferleistungen kein Anspruch bestanden hätte, wurde aber nicht einmal behauptet. In Anbetracht der angeführten Einkommensverhältnisse kann nach Meinung des Senates aber im 2005 nicht davon ausgegangen werde, dass beide Lebensgefährten bei sonstiger Existenzgefährdung zum Unterhalt der Familien beitragen hätten müssen.

Da im Berufungsfall die Kinderbetreuungskosten nicht zwangsläufig erwachsen sind, konnten sie auch keine steuermindernde Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung finden.

Im Übrigen hat die Bw. trotz Ersuchen des unabhängigen Finanzsenates keine Zahlungsbelege betreffend die Kinderbetreuungskosten vorgelegt. Der vorgelegten Bestätigung der B vom 10. Jänner 2007 ist lediglich zu entnehmen, dass ein monatlicher Beitrag von 285 € verrechnet wurde. Essensbeträge sind mit 2,95 € gesondert verrechnet worden. Diese Bestätigung stellt aber keinen Nachweis dafür dar, dass diese Zahlungen tatsächlich von der Bw. geleistet worden sind.

Insoweit in der Eingabe vom 10. Februar 2007 (Seite 4, letzter Absatz) begehrt wird, dass bei Annahme einer halbtagsbetreuungsberechtigten Anstellung der Bw. und unter Berücksichtigung des Verdienstes ihres Lebensgefährten nur ein Familieneinkommen von 1.1000 € erzielbar wäre, ist festzustellen, dass nicht fiktive, sondern tatsächliche Sachverhalte beurteilt werden.

Nachdem die Kinderbetreuungskosten nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigungsfähig sind, konnten auch die beantragten Krankheitskosten mangels Übersteigen des Selbstbehaltes steuerlich keine Berücksichtigung finden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 21. Februar 2007